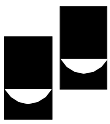
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1420/2006
{T 0/2}

Urteil vom 10. April 2008

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2. Quartal 1996 bis 4. Quartal 1998); Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV); Leistungsaustausch; Mitgliederbeiträge (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV).

Sachverhalt:

A.
Die X. ist ein Verein im Sinne von Art. 60 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) und war vom 1. April 1996 bis 31. Dezember 1998 als Steuerpflichtige im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register eingetragen. Mit Schreiben vom 12. August 1995, Fragebogen vom 25. November 1995 und Antrag vom 5. März 1996 ersuchte sie darum, für die Steuerpflicht optieren zu können. Als Art der Geschäftstätigkeit gab sie den Betrieb und den Bau einer Schützenanlage an. Sie werde im kommenden Jahr mit Steuergeldern und Frondiensten der Schützen eine neue Schiessanlage erstellen. Als Grund für die Option wurde angegeben, dass die Vorsteuer voraussichtlich höher sein werde als die geschuldete Steuer.

Im Februar 1999 führte die ESTV eine Kontrolle bei der Steuerpflichtigen durch. Dabei stellte sie fest, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht ab dem 1. Januar 1999 nicht mehr erfüllt seien, weswegen eine Löschung per 31. Dezember 1998 erfolgte. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 262'130 vom 21. April 1999 belastete die ESTV betreffend die Steuerperioden 2. Quartal 1996 bis 4. Quartal 1998 Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. 182'304.-- zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderung beruhte auf Vorsteuerkürzungen wegen erhaltenen Subventionen und wegen gemischter Verwendung der Schiessanlage (Ziff. 1 EA), auf "Umsatzdifferenzen" (Ziff. 2), auf der Eigenverbrauchssteuer bei Nutzungsänderung infolge Beendigung der Steuerpflicht per 31. Dezember 1998 (Ziff. 3) und auf einer einzelnen Vorsteuerkorrektur (Ziff. 4).

Im Anschluss an Besprechungen mit der Steuerpflichtigen legte die ESTV die Steuerforderung neu auf Fr. 171'807.-- fest und erliess eine Gutschriftsanzeige (GS) Nr. 262'172 vom 21. Juni 1999 über Fr. 10'497.--. Die Differenz beruhte auf abweichenden Berechnungen im Zusammenhang mit den Vorsteuerkürzungen (GS Beilage I, Ziff. 1), bei den Umsatzdifferenzen (GS Beilage I, Ziff. 2) sowie bei der Nutzungsänderung (GS Beilage I, Ziff. 3).

Mit Schreiben vom 30. Juni 1999 teilte die X. mit, sie sei nicht einverstanden mit der Löschung im Register, mit der Besteuerung der von den Mitgliedern erbrachten Frondienstleistungen und der doppelten Berücksichtigung der Subventionen bei der Kürzung des

Vorsteuerabzugs (Kürzung sowohl wegen der Subventionen als auch über die ausgenommene Fläche).

B.
Mit Entscheid vom 7. Februar 2000 stellte die ESTV die Löschung der X. aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen auf den 31. Dezember 1998 fest (Ziff. 1), verpflichtete diese für die Steuerperioden 2. Quartal 1996 bis 4. Quartal 1998 zur Zahlung von Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 61'513.-- nebst Verzugszins (Ziff. 2) und auferlegte Verfahrenskosten von Fr. 260.--. Die ESTV bestätigte damit die mit der EA und der GS (Fr. 182'304.-- abzüglich Fr. 10'497.--) geltend gemachte Steuerforderung von Fr. 171'807.--, wovon aufgrund der Verrechnung mit Guthaben der X. von insgesamt Fr. 110'294.-- jedoch nur noch Fr. 61'513.-- zu bezahlen waren. Unter dem Titel "Arbeiten an Bauwerken/Eigenverbrauch" wurde von der ESTV im begleitenden Schreiben ausgeführt, die X. habe mittels Frondienstarbeit den neuen Schützenstand erstellt und diesen nebst der (für steuerbare als auch für von der Steuer ausgenommene) Eigennutzung entgeltlich an Dritte vermietet. Folglich müsse der Wert der Frondienstarbeiten im Eigenverbrauch versteuert werden. Bei der Berechnung des Eigenverbrauchswertes könne berücksichtigt werden, dass die Arbeit nicht von Fachkräften ausgeführt worden sei. Hiergegen erhob die X. am 9. März 2000 Einsprache.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 25. Januar 2005 stellte die ESTV fest, Ziff. 2 des Dispositivs des Entscheids vom 7. Februar 2000 sei im Betrag von Fr. 5'810.-- zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen, diesen Betrag habe die X. der ESTV zu bezahlen (Ziff. 1). Weiter wies die ESTV die Einsprache ab (Ziff. 2), stellte fest, die X. sei zu Recht auf den 31. Dezember 1998 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden, sie schulde der ESTV gemäss EA Nr. 262'130, GS Nr. 262'172 sowie der eigenen Abrechnung des 2. Quartals 1998 (in der EA bzw. GS bereits berücksichtigt) zusätzlich zum in Ziff. 1 genannten Betrag Fr. 166'805.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins (Ziff. 3). Der Betrag gemäss Ziff. 4 werde mit Vorsteuerüberschüssen von insgesamt Fr. 110'294.-- verrechnet und die X. habe demzufolge zusätzlich zum in Ziff. 1 genannten Betrag noch Fr. 56'511.-- zu bezahlen (Ziff. 5). In Bezug auf die Eigenverbrauchssteuer auf den Frondienstleistungen erläuterte die ESTV vorab das von ihr gewählte Vorgehen zur

Berechnung der Steuer. Sodann begründete sie, die Frondienstleistungen seien von den angeschlossenen Schiessvereinen gerade in ihrer Funktion als Mitglieder der X. und nicht als unabhängige Dritte erbracht worden. Diese Arbeiten seien deshalb der X. selbst zuzurechnen und gälten als selbst erbracht im Sinn von Art. 8 Abs. 2 Bst. b der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464). Die weiteren Voraussetzungen dieser Bestimmung seien ebenfalls erfüllt, insbesondere werde die Schiessanlage für ausgenommene Zwecke, nämlich solche nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, verwendet. Die Frondienstleistungen im Wert von Fr. 277'607.-- seien folglich im Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV zu versteuern, soweit sie für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet werden. Dem (sinngemässen) Vorbringen der X., die Frondienstleistungen seien wie Mitgliederbeiträge zu behandeln und nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV auszunehmen, hielt die ESTV entgegen, es handle sich vorliegend nicht – wie bei Mitgliederbeiträgen – um Geldzahlungen, sondern um Lieferungen und Dienstleistungen der Mitglieder. Von der Steuer ausgenommen nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV seien gewisse Leistungen, die von den fraglichen Institutionen ihren Mitgliedern gegenüber erbracht würden und nicht umgekehrt.

D.

Hiergegen lässt die X. (Beschwerdeführerin) am 25. Februar 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit den Rechtsbegehren, der Einspracheentscheid sei aufzuheben (Antrag 1), es sei festzustellen, dass die Frondienstleistungen sowie die unentgeltlichen Lieferungen der angeschlossenen Schiessvereine sowie ihrer Mitglieder nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (Antrag 2) und die ESTV sei anzuweisen, die Mehrwertsteuerabrechnungen entsprechend zu korrigieren (Antrag 3), alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV. In Bezug auf die Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen hält die Beschwerdeführerin fest, diese werde nunmehr akzeptiert. Ansonsten bringt sie im Wesentlichen vor, dass die Frondienstleistungen ihrer Mitglieder nicht der Mehrwertsteuer unterlägen und es sich nicht um steuerbaren Eigenverbrauch handle. Die Frondienstleistungen seien Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Solche könnten entgegen der Ansicht der ESTV auch in Form von Natural- und Arbeitsleistungen erbracht werden.

E.
Mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2005 beantragt die ESTV, es sei festzustellen, dass die Ziff. 1 und 3 des Dispositivs des Einspracheentscheids vollumfänglich sowie Ziff. 4 im Umfang von Fr. 149'862.-- bzw. Ziff. 5 im Umfang von Fr. 39'568.-- (je zuzüglich Verzugszins) in Rechtskraft erwachsen seien (Antrag 1 und 2). Im Übrigen sei die Beschwerde kostenfällig abzuweisen (Antrag 3). Betreffend Antrag 2 erläutert die ESTV, die Beschwerdeführerin sei einzig mit der von der ESTV vorgenommenen Steuernachbelastung aufgrund der Frondienstleistungen im Wert von Fr. 277'607.-- nicht einverstanden. Dies entspreche beim in der fraglichen Zeit geltenden Satz von 6,5% einem strittigen Steuerbetrag von Fr. 16'943.--. Die darüber hinausgehende Steuerschuld sei nicht mehr bestritten. In materieller Hinsicht sei die Ansicht der Beschwerdeführerin nicht zutreffend, dass die Leistungen nicht ihr zuzurechnen seien, sondern den angeschlossenen Schiessvereinen. Bei den Schiessvereinen bzw. deren Mitglieder handle es sich nicht um unabhängige Dritte, sondern die von ihnen als Mitglieder erbrachten Arbeiten seien als eigene Arbeiten der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV zu qualifizieren. Folglich würde sich eine Prüfung der Frage erübrigen, ob es sich, wie die Beschwerdeführerin geltend mache, bei den Baukostenbeiträgen um Mitgliederbeiträge nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV handelt. Ohnehin fehle es betreffend Art. 14 Ziff. 11 MWSTV insbesondere am Erfordernis der statutarisch festgelegten Beiträge, weil die Baukostenbeiträge gemäss Statuten durch besondere Verträge mit den einzelnen Schiessvereinen festzulegen seien. Aus diesen Verträgen gehe hervor, dass die Beiträge individuell ausgehandelt und demnach nicht – wie für Mitgliederbeiträge erforderlich – nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt würden.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des

Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt (zum Streitgegenstand siehe sogleich E. 1.3) bezieht sich auf das Jahr 1997, so dass auf die vorliegende Beschwerde noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Streitgegenstand bildet vorliegend einzig die Steuernachbelastung der ESTV aufgrund der Eigenverbrauchssteuer auf Frondienstleistungen im Wert von Fr. 277'607.-- (betreffend das Jahr 1997, vgl. etwa Beilage 2 der EA). Abgesehen von dieser Nachbelastung (welche in Ziff. 2 EA bzw. Ziff. 1 Beilage I GS enthalten ist, hierzu unten E. 3.1.1) sind alle übrigen Steuerforderungen gemäss der EA bzw. der GS nicht mehr strittig. Ziff. 4 und Ziff. 5 Dispositiv des Einspracheentscheids sind folglich lediglich noch in Bezug auf den Steuerbetrag, welcher auf die Eigenverbrauchssteuer auf den Frondienstleistungen entfällt, angefochten. Nicht mehr Streitgegenstand bildet im vorliegenden Verfahren zudem die Frage der Steuerpflicht bzw. die Löschung aus dem Register per Ende 1998.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid prinzipiell in vollem Umfang überprüfen. Gerügt werden kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG), die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) sowie die Unangemessenheit (Art. 49 Bst. c VwVG). Infolge des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a). Demnach ist das Bundesverwaltungsgericht an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebun-

den (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 1.3). Der Untersuchungsgrundsatz und das Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen finden jedoch ihre Grenze darin, dass die Beschwerdeinstanz nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vornimmt oder weitere Rechtsstandpunkte untersucht, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BGE 119 V 349 E. 1a; 117 V 263 E. 3b; 117 Ib 117 E. 4a; 110 V 53 E. 4a; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E.1.3 mit Hinweisen).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegt u.a. der durch Mehrwertsteuerpflichtige getätigte Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. c MWSTV). Art. 8 Abs. 2 MWSTV (ebenso Art. 9 2 MWSTG) enthält zwei als Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch bezeichnete Tatbestände. Ein solcher ist einerseits gegeben, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert (Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV). Andererseits liegt nach Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV Eigenverbrauch vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt.

2.1.1 Nach Rechtsprechung des Bundesgerichts werden mit dem Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 9 Abs. 2 MWSTG (anders als bei anderen Eigenverbrauchstatbeständen) auch Sachverhalte erfasst, in welchen kein Endverbrauch vorliegt, denn die Bauwerke sind (abgesehen vom Fall der Verwendung für private Zwecke nach Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV) vom Steuerpflichtigen für die Erbringung von steuerausgenommenen Leistungen bestimmt. Ebenfalls dient dieser Eigenverbrauchstatbestand nicht (oder nicht nur) der Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs. Vielmehr werden damit eigentliche Wertschöpfungskomponenten miterfasst. Dieser Eigenverbrauchstatbestand ist aus steuersystemati-

schen Gründen eingeführt worden. Das Ziel von Art. 8 Abs. 2 MWSTV (Art. 9 Abs. 2 MWSTG) ist es, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden zwischen steuerpflichtigen Unternehmen, die Arbeiten an ihren Bauwerken selber vornehmen bzw. durch ihre Angestellten vornehmen lassen, und Unternehmen, die für diese Arbeiten Drittunternehmen beiziehen und auf deren Leistungen die Mehrwertsteuer zu entrichten haben. Ohne die Besteuerung dieser Leistungen an sich selber wären diejenigen Unternehmen, welche die fraglichen Arbeiten selber vornehmen, besser gestellt. Die von Art. 8 Abs. 2 MWSTV vorgesehende Lösung entspricht gemäss Bundesgericht dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität und wird als gerechtfertigt erachtet (Urteile des Bundesgerichts vom 30. März 2001, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 159 ff. E. 2a, 2c/bb, 2c/cc, 3b/cc, 3b/dd; vom 10. September 2003, ASA 73 668 ff. E. 3.1; vom 7. März 2003, ASA 73 493 ff. E. 2.1; 2A.129/2005 vom 16. März 2006 E. 3; vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.6 E. 3c/aa; DANIEL RIEDO, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 20 ff. zu Art. 9, A).

Während andere Steuerpflichtige ein für einen unecht befreiten Umsatz bestimmtes Bauwerk von einem Dritten nur mit voller Vorsteuerlast auf der Herstellung oder Bearbeitung beziehen können (aufgrund des Vorsteuerabzugsverbots für nach Art. 14 MWSTV ausgenommene Ausgangsleistungen), ist der Bauunternehmer, der ein solches Bauwerk selber herstellt, nur im Umfang der nicht abzugsfähigen Vorsteuer auf den hierzu verwendeten Betriebsmitteln und Investitionsgütern steuerbelastet, nicht aber auf seiner eigenen Wertschöpfung. Mit dieser Eigenverbrauchsbesteuerung erzielt der Gesetzgeber eine "Gleichschlechtstellung" zwischen dem Bauunternehmer und dem anderen Steuerpflichtigen (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 163 f.; vgl. auch Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben [WAK] des Nationalrates, Art. 9 Abs. 2 MWSTG, Bundesblatt [BBl] 1996 V S. 735).

2.1.2 Die zwei von Art. 8 Abs. 2 MWSTV erfassten Tatbestände unterscheiden sich einerseits in Bezug auf die Zweckbestimmung des Bauwerks. Beim Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV ist erforderlich, dass das Bauwerk zur entgeltlichen Veräusserung oder Vermietung gemäss Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV bestimmt ist. Von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV werden hingegen Arbeiten am Bauwerk

erfasst, welche zum Zweck einer nach Art. 14 MWSTV (ausser Ziff. 16 und 17, diesfalls kommt nur Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV in Betracht) ausgenommenen oder der privaten Nutzung erfolgen (vgl. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 409).

2.1.3 Die beiden Herstellungs- und Bearbeitungstatbestände differieren andererseits in folgender Hinsicht:

Unter den Tatbestand von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV fallen Unternehmer, die Arbeiten an Bauwerken "vornehmen oder vornehmen lassen". Betroffen sind davon nicht nur Bauunternehmer, die Arbeiten selber besorgen, sondern auch andere Bauherren wie insbesondere Generalunternehmer, die Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen durch Dritte ausführen lassen (Bericht WAK, BBl 1996 V S. 735; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 397 und 400; Broschüre "Eigenverbrauch" der ESTV vom November 1996, Ziff. 4.1.1; Entscheide der SRK vom 12. August 2002, VPB 67.18 E. 3b, 4, 5; vom 5. Oktober 2004 [SRK 2003-079] E. 2d, 3b; s.a. die Einschränkungen in Merkblatt Nr. 14 über den Eigenverbrauch bei Arbeiten an Bauwerken vom 31. Juli 1995 Ziff. 1, dazu auch soeben zitierte Entscheide der SRK).

Der Gesetzestext von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV hingegen erwähnt anders als Bst. a nur den Steuerpflichtigen, der Arbeiten an Bauwerken "vornimmt". Dies wird sowohl vom Bundesgericht (Urteil vom 7. März 2003, ASA 73 493 ff. E. 2.2, 2.3.2), als auch der Lehre (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 406; HEINZ KELLER, Besondere mehrwertsteuerliche Probleme bei Selbständigerwerbenden, ASA 73 454) und der Verwaltungspraxis (Broschüre Eigenverbrauch Ziff. 4.2.1; vgl. auch Spezialbroschüre Nr. 04 "Eigenverbrauch" vom Juli 2000 zum MWSTG, Ziff. 7.4.1) so interpretiert, dass der Steuerpflichtige die Arbeiten am Bauwerk "selber" ausführen muss, also etwa durch seine Angestellten. Insoweit als der Steuerpflichtige die Arbeiten durch Dritte ausführen lässt, wird er demnach von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV nicht erfasst (KELLER, a.a.O., S. 454; vgl. auch etwa Beispiel 1 in Ziff. 4.2.2 Broschüre Eigenverbrauch).

2.1.4 Für nach der Erstellung gemischt, also sowohl für steuerbare als auch der Steuer nicht unterliegende Zwecke, verwendete Bauwerke muss der Anteil des Bauwerks eruiert werden, welcher der Eigenverbrauchssteuer unterliegt. Nach der Verwaltungspraxis wird der Teil des Bauwerks, der nach der Erstellung für einen der Steuer nicht unterlie-

genden Zweck verwendet wird, aufgrund eines geeigneten Schlüssels (z.B. Fläche, Verwendungsdauer) ermittelt und in die Eigenverbrauchsbesteuerung einbezogen (Broschüre Eigenverbrauch Ziff. 4.2.1).

2.1.5 Gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. d MWSTV können Vorsteuern, die mit Arbeiten an Gegenständen im Zusammenhang stehen, die im Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV verwendet werden, in Abzug gebracht werden. Diese Bestimmung verhindert Steuerkumulationen (Bericht WAK BBl 1996 V S. 775 f.; s.a. IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., N. 51 zu Art. 38 Abs. 1 – 5; vgl. auch Broschüre Eigenverbrauch Ziff. 4.1.2, inkl. Beispiele; Entscheid der SRK vom 12. August 2002, VPB 67.18 E. 5b/ee).

2.2 Die Steuerbarkeit von Lieferungen und Dienstleistungen im Sinn von Art. 4 Bst. a und b MWSTV (nicht aber des Eigenverbrauchs nach Art. 4 Bst. c MWSTV) bedingt, dass diese gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Ein steuerbarer Umsatz erfordert den Austausch von Leistung und Gegenleistung zwischen zwei Parteien. Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines (steuerpflichtigen) Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden sein (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.245/2005 vom 9. August 2006 E. 4.1; Urteil des BVGer A-1539/2006 vom 8. Januar 2007 E. 2.2.1 mit weiteren Hinweisen). Erforderlich ist weiter eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung. Es muss ein unmittelbarer (direkter) ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; 126 II 443 E. 6; 126 II 249 E. 4a; Urteile des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.2; 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1).

Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des BVGer A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.2; A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1; A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 2a/cc).

2.3 Die subjektive Steuerpflicht setzt unter anderem eine selbständig ausgeübte, mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche

oder berufliche Tätigkeit voraus (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Wichtige Kriterien für die erforderliche Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3; vom 27. Oktober 2000, ASA 71 653 ff. E. 4a). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 2.2.1-2.2.3; A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 vom E. 2.2, je mit Hinweisen).

Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist aber nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob der Unternehmer überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder Leistungsempfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteile des BVGer A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 vom E. 2.3.1; A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1).

In wessen Namen aufgetreten wird, ist ferner von zentraler Bedeutung beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand von Art. 10 MWSTV. Als blosser Vermittler einer Leistung gilt nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (vgl. etwa Urteil des BVGer A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 vom E. 2.3.1).

2.4 Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV) sind von der Steuer unecht befreit die Umsätze, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit unter anderem politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher und kultureller Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV).

2.4.1 Die SRK hat in ständiger Rechtsprechung festgehalten, dass die Steuerbarkeit der Leistungen von Personenvereinigungen an ihre Mitglieder wie für alle mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen einen Leis-

tungsaustausch, das heisst Entgeltlichkeit, voraussetzt. Wird ein Beitrag geleistet, damit die Vereinigung die allgemeinen statutarischen Aufgaben erfüllen kann und will das Mitglied durch seinen Beitrag lediglich den Zweck der Vereinigung fördern, handelt es sich um sogenannte "echte Mitgliederbeiträge". Es besteht bei diesen kein Leistungsaustausch zwischen Vereinigung und Mitglied und sie werden vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht erfasst. Erbringen die Vereinigungen neben den Grundaufgaben gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch Nichtmitgliedern hingegen individuelle Leistungen und erhalten dafür eine besondere Vergütung, ist ein Leistungsaustausch anzunehmen. Diesfalls handelt es sich um einen so genannten "unechten Mitgliederbeitrag", der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt (statt vieler: Entscheide der SRK vom 25. August 2004, VPB 69.10 E. 2b/aa mit zahlreichen Hinweisen; vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2a/aa; Bestätigung dieser Rechtsprechung in Urteil des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 4.1, 4.2.1 mit Hinweisen).

2.4.2 Auch das Bundesgericht hat festgehalten, dass für die Beurteilung, ob Umsätze nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vorliegen und für die Abgrenzung zu den steuerbaren Leistungen der Begriff des Entgelts von Bedeutung sei. Für die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Mitgliederbeiträgen sei ebenfalls entscheidend, ob Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs erbracht werden. Erhalte das einzelne Mitglied für den von ihm geleisteten Beitrag eine konkrete Gegenleistung, bestünden "unechte" Beiträge. Würden dagegen statutarisch festgelegte Beiträge dem Vereinszweck entsprechend eingesetzt, und kämen die damit verbundenen Leistungen allen Mitgliedern zugut, so handle es sich um "echte" Mitgliederbeiträge. Nach der in der Lehre vertretenen Auffassung setze die Steuerbarkeit von Leistungen an Vereinsmitglieder einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch voraus. Massgeblich sei, ob das Mitglied eine Gegenleistung für eine im eigenen individuellen Interesse (oder gegebenenfalls im Interesse eines Dritten) liegende Leistung aufwende. Soweit die Vereinigung tätig werde, um den statutengemässen Zweck umzusetzen, leiste sie nicht an ein einzelnes Mitglied (Urteile des Bundesgerichts vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff. E. 2.1, 2.2, 3.2; 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006, E. 2.1, 2.2).

2.4.3 Damit Umsätze aufgrund von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind, müssen mehrere Voraussetzungen kumu-

lativ erfüllt sein, welche die folgenden Elemente betreffen: a) Den nichtgewinnstrebigen Charakter der leistungserbringenden Einrichtung; b) den statutarisch festgesetzten Betrag; c) die Natur der Gegenleistung und deren Art der Festsetzung; d) die Tatsache, dass die Umsätze auch Dritten angeboten werden. Als Ausnahmeregelung ist die Bestimmung anerkanntermassen restriktiv auszulegen (Urteile des Bundesgerichts vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff. E. 4.1; 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 2.3).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten Beiträge als "statutarisch festgesetzt" im Sinn von Art. 14 Abs. 11 MWSTV, wenn sie "in den Statuten festgelegt" sind und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab erhoben werden. Ein Beitrag wurde etwa nicht als statutarischer Mitgliederbeitrag qualifiziert, weil die Pflicht zu dessen Leistung nicht im Vornherein objektiv messbar war und dieser nicht nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wurde (Urteile vom 30. April 2004, ASA 75 234 ff. E. 4.2; 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 2.4). Von der Rechtsprechung wurde zudem etwa verlangt, die Höhe der Beiträge oder die Grundlagen zu deren Berechnung müssten dem Grundsatz nach in den Statuten festgelegt sein (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 14. April 1999, VPB 63.93 E. 4b/cc; zur weiteren Rechtsprechung der SRK vgl. Urteil des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 4.3 mit Hinweisen). In einem jüngeren Urteil hatte sich das Bundesgericht mit einem Fall zu befassen, in welchem die Statuten weder die Höhe der Beiträge noch die Kriterien zu deren Berechnung enthielten. Das Bundesgericht erkannte jedoch, angesichts der Tatsache, dass die Delegation von Kompetenzen an Vereinsorgane zivilrechtlich zulässig und auch üblich sei (unter Verweis auf NICOLAS BUCHEL, mwst.com, a.a.O., N. 8-10 zu Art. 18 Ziff. 13), sei die fehlende Angabe der Höhe der Beiträge in den Statuten unter den gegebenen Umständen als rein formelle Unterlassung zu würdigen. Tatsächlich sei anlässlich der Gründung der Vereinigung die Höhe der Eintrittsgebühren bereits verbindlich und unabänderlich festgelegt gewesen. Der Beitrag sei folglich von Beginn weg objektiv bestimmbar gewesen, weswegen die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG bejaht werden konnte (Urteil des Bundesgerichts 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.3, 5.4).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin als Verein eine Schützenanlage erstellt bzw. erstellen lassen. Dabei wurde ein Teil der Bauarbeiten durch Mitglieder, nämlich die ihr angeschlossenen Schiessvereine, erbracht. Diese sogenannten "Frondienstleistungen" der Schiessvereine im Wert von Fr. 277'607.50 (Arbeitsleistungen und zu einem untergeordneten Teil Lieferungen, siehe Aufstellung in act. 4) hat die ESTV bei der Beschwerdeführerin als Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV besteuert.

3.1.1 Zum Vorgehen der ESTV bei der Ermittlung dieser Eigenverbrauchssteuer ist Folgendes zu erwähnen: Während sich diese Nachforderung in der EA vom 21. April 1999 (act. 4) vorerst unter Ziff. 2 "Umsatzdifferenzen" fand (vgl. auch Beilage 2 der EA), wurde sie bei der Neuberechnung der Steuerforderungen mit GS vom 21. Juni 1999 (act. 4) zusammen mit der Berechnung der Vorsteuerkürzungen aufgrund von Subventionen bzw. aufgrund gemischter Verwendung (welche als solche vorliegend nicht mehr strittig sind, oben E. 1.3) aufgerechnet (Ziff. 1 der GS). In das Total der einer "Kürzung" unterliegenden Steuern (bzw. Vorsteuern) wurde neben dem geltend gemachten Vorsteuerbetrag auf den Baukosten auch eine Steuer von 6.5% von Fr. 16'943.-- auf den Frondiensten (6,5% von Fr. 277'607.--) einbezogen. Dieses Total wurde sodann zu einem bestimmten Prozentsatz gekürzt, woraus erst die Steuerforderung betreffend sowohl die Eigenverbrauchssteuer auf den Frondienstleistungen als auch die Vorsteuerkürzungen aufgrund von Subventionen bzw. gemischter Verwendung resultierte (siehe auch ausführlich: Einspracheentscheid S. 14 ff.). Diese neue Art der Berechnung der Eigenverbrauchssteuer ist vom Grundsatz her nicht zu beanstanden. Berücksichtigt wurde damit (durch den Einbezug in die "Kürzung") soweit ersichtlich insbesondere, dass für nach der Erstellung gemischt verwendete Bauwerke – was vorliegend der Fall ist, da auch ein steuerbarer Zweck (Restaurant) bestand – nur jener Teil des Bauwerks in die Eigenverbrauchsbesteuerung einzubeziehen ist, welcher nach der Erstellung für einen von der Steuer ausgenommenen Zweck verwendet wird (oben E. 2.1.4). Die Richtigkeit der konkreten Berechnung der Steuer braucht an dieser Stelle nicht geprüft zu werden (hierzu unten E. 5).

3.1.2 Unbestrittenermassen dient der fragliche Schützenstand unter anderem Zwecken nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, so dass Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV in Betracht kommt (siehe E. 2.1.2).

Zudem ist in der Beilage 2 der EA bei den ausgenommenen Umsätzen neben den Mitgliederbeiträgen auch eine "Fremdvermietung an EMD" vermerkt. Es ist aus der EA (bzw. der GS) nicht ersichtlich, ob die ESTV davon ausging, insoweit sei Bst. a von Art. 8 Abs. 2 MWSTV anwendbar, welcher Bauwerke erfasst, die einer Veräusserung oder Vermietung (Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV) dienen (oben E. 2.1.2). Auch im Entscheid erwähnte die ESTV eine Vermietung des Schiessstands an Dritte und verwies in der Begründung zur Eigenverbrauchssteuer auf Ziff. 3.1 des Entscheids, wo sowohl Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV als auch Bst. b wiedergegeben wurden. Es ist somit nicht ausgeschlossen, dass sich die ESTV auf beide Tatbestände von Art. 8 Abs. 2 MWSTV abgestützt hat. Dabei würde sich aber die Frage aufdrängen, ob nicht die "Gegenausnahme" von Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV greifen würde, nämlich die steuerbare Vermietung von Sportanlagen, womit die Besteuerung nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV mangels Verwendung für einen von der Steuer ausgenommenen Zweck von vornherein nicht in Betracht käme. Im Einspracheentscheid wurde nur noch ausgeführt, die Arbeiten seien für von der Steuer ausgenommene Umsätze nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erbracht worden (S. 15) und von einer Vermietung war keine Rede mehr. In Bezug auf den konkreten Fall wurde auch nur der Tatbestand von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV erwähnt (v.a. Ziff. 3.4). Ebenso wird in der Vernehmlassung lediglich auf diesen Tatbestand Bezug genommen (v.a. Ziff. 3.2.1). Es ist somit zu schliessen, dass die ESTV in Einspracheentscheid und Vernehmlassung nicht von einer Besteuerung aufgrund Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV ausging. Ausser in der EA wird in den Akten auch nirgends erwähnt, dass das Bauwerk unter anderem einer Vermietung gedient habe (und wie erwähnt angesichts der Gegenausnahme in Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV erst recht nicht einer von der Steuer ausgenommenen Vermietung). Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV kommt somit vorliegend nicht zum Tragen.

3.1.3 Zu prüfen ist folglich lediglich die Anwendbarkeit von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV. Nicht strittig ist dabei das Vorliegen eines "Bauwerks" sowie dessen Verwendung für von der Steuer ausgenommene Zwecke (E. 2.1.2), nämlich für solche nach Art. 14 Abs. 11 MWSTV (E. 3.1.2). Daneben erfolgte auch eine Verwendung für steuerbare Zwecke (Restaurantbetrieb) und es lag eine gemischte Verwendung vor (E. 2.1.4), was von der ESTV im Rahmen der Berechnung der Eigenverbrauchssteuer grundsätzlich auch berücksichtigt wurde (E. 3.1.1) .

3.2 Anders als von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV wird die Konstellation des "Vornehmenlassens" durch Dritte vom Tatbestand gemäss Bst. b nicht erfasst (E. 2.1.3). Eine Besteuerung nach Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV würde bedingen, dass die Fronarbeiten am Bauwerk als von der Beschwerdeführerin "selber" vorgenommen betrachtet werden können, was von ihr bestritten wird (vgl. Einsprache S. 5 Ziff. 10), während die ESTV dies bejaht.

3.2.1 Diese Arbeiten könnten dann im Sinn von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV der Beschwerdeführerin selbst zugerechnet werden, wenn diesbezüglich zwischen ihr und den Schiessvereinen kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch existiert, weil sich nicht zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers gegenüber stehen (vgl. E. 2.2). Ob in diesem Sinn zwei mehrwertsteuerliche Akteure vorhanden sind, beurteilt sich nach dem Kriterium der Selbständigkeit (vgl. Art. 17 Abs. 1 MWSTV, vorn E. 2.3). Nur derjenige, der bei der Erbringung einer konkreten Leistung als selbständig betrachtet werden kann, kann Leistungserbringer sein. Andernfalls ist ihm die Leistung nicht zuzurechnen. Zudem darf, würde das Mitglied die Voraussetzungen der Selbständigkeit erfüllen, es nicht in Bezug auf die konkreten Leistungen als Vermittler gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV (direkte Stellvertretung), also im Namen der Beschwerdeführerin, aufgetreten sein (E. 2.3).

Aufgrund dieser Überlegungen fallen im Übrigen auch durch Angestellte eines Steuerpflichtigen ausgeführte Arbeiten unter Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV (oben E. 2.1.3; v.a. Urteil des Bundesgerichts vom 7. März 2003, ASA 73 493 ff. E. 2.2; vgl. ferner Urteil des Bundesgerichts 2A.129/2005 vom 16. März 2006 E. 6, 7 betr. Arbeiten von Insassen einer Gefangenenanstalt). Dem Arbeitnehmer fehlt es an der Selbständigkeit und er ist in Bezug auf die Arbeitsleistungen an den Arbeitgeber nicht mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer, weswegen kein Leistungsaustausch und kein steuerbarer Umsatz besteht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. März 2003, ASA 73 493 ff. E. 2.3.2, Entscheid der SRK vom 16. Februar 2000, VPB 64.81 E. 4d).

3.2.2 Damit gilt es abzuklären, ob die angeschlossenen Schiessvereine in Bezug auf die Erbringung der strittigen Frondienstleistungen (vgl. Verträge in Beilage 3 ff. zur Einsprache, act. 10) als im genannten Sinn (E. 2.3, 3.2.1) selbständige Leistungserbringer anzusehen sind (ob sie die übrigen Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllten, ist vorlie-

gend irrelevant). Fest steht von vornherein, dass sie als juristische Personen keine Angestellten der Beschwerdeführerin sind. Weiter ist auch bei den gegebenen Leistungen zwischen Mitgliedern und Vereinen die Frage nach dem Leistungsaustausch sowie dem Gegenüberstehen von zwei selbständigen Beteiligten gestützt auf die allgemeinen Regeln zu beantworten; es gelten diesbezüglich keine Besonderheiten (E. 2.4.1, 2.4.2). Aufgrund der Akten ist davon auszugehen, dass die Schiessvereine (ebenso wie die Mitglieder der Schiessvereine selbst, die soweit ersichtlich effektiv die Arbeiten für die Schiessvereine ausführten) nicht in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Hinsicht in die Beschwerdeführerin integriert waren. Zudem haben sie die Bauarbeiten auf eigene Rechnung erbracht. Sie trugen insofern ein eigenes betriebswirtschaftliches Risiko, als für den Fall, dass der Anrechnungswert der konkret übertragenen und ausgeführten Aufgaben den geschuldeten Baukostenbeitrag übersteigt, diese Differenz nicht entschädigt wird; bei Minderleistungen hingegen wäre die Differenz nachzuzahlen gewesen (vgl. Ziff. 5 der Verträge). Weiter ist nicht ersichtlich, dass die Schiessvereine bei der Erbringung der Arbeiten gegen aussen im Namen der Beschwerdeführerin gehandelt hätten. Eine Vermittlung (E. 2.3) kommt ebenfalls nicht in Betracht. Die Schiessvereine sind demnach als selbständige mehrwertsteuerliche Leistungserbringer der Arbeiten am Bauwerk zu qualifizieren und deren Frondienstleistungen können mehrwertsteuerlich nicht der Beschwerdeführerin zugerechnet werden. Diese hat die Arbeiten nicht im Sinn von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV selbst vorgenommen (oben E. 3.2.1) und dieser Eigenverbrauchstatbestand kommt nicht zum Tragen.

3.2.3 Irrelevant wäre ferner auch, wenn die angeschlossenen Schiessvereine als der Beschwerdeführerin nahestehende Personen zu qualifizieren wären. Eine besondere Behandlung der nahestehenden Personen ist gesetzlich nur in einem Bereich vorgesehen, nämlich bei der Bemessung des Entgelts nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV (Drittpreisvergleich). Abgesehen davon sind die Vorgänge zwischen Nahestehenden (z.B. zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, vgl. zum Begriff etwa Urteil des BVGer A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.3 mit Hinweisen) mehrwertsteuerlich grundsätzlich aufgrund der gleichen Kriterien zu würdigen wie bei unabhängigen Dritten. Es ist gleichermassen massgebend, ob ein Leistungsaustauschverhältnis besteht, und dessen Vorhandensein wird nach den allgemeinen Regeln geprüft (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.3; Urteil des BVGer A-1567/2006 vom 28. De-

zember 2007 E. 2.2.6 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 24. September 2003, VPB 68.54 E. 2b). Auch bei der Prüfung der Anwendbarkeit von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV gelten folglich bei nahestehende Personen keine Besonderheiten. Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV fällt nicht nur ausser Betracht, wenn "unabhängige Dritte" Arbeiten ausführen, sondern auch dann, wenn nahestehende Personen diese vornehmen und die Leistungen aufgrund der dargelegten Grundsätze (E. 3.2.1, 3.2.2) nicht direkt dem Steuerpflichtigen zugeordnet werden können. Das Argument der ESTV, wonach die Schiessvereine die Leistungen als Mitglieder der Beschwerdeführerin und nicht als "unabhängige Dritte" erbracht hätten, ist damit nicht stichhaltig.

3.2.4 Die von den Schiessvereinen der Beschwerdeführerin erbrachten Frondienstleistungen für den Bau der Schiessanlage unterliegen damit nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV. Die Beschwerde ist insofern gutzuheissen.

4.
Können die Frondienstleistungen nicht im Eigenverbrauch besteuert werden, bleibt zu prüfen, ob in diesem Zusammenhang ein steuerbarer Umsatz der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 4 Bst. a und b MWSTV besteht.

4.1

4.1.1 Mehrwertsteuerlich kann ein Entgelt für eine Leistung nicht nur in einer Geldleistung bestehen, sondern auch in einer anderen geldwerten Leistung wie der Hingabe von Gegenständen, Erbringung einer Dienstleistung usw., dies beispielsweise bei Vorliegen eines Tauschs bzw. tauschähnlichen Sachverhalts oder bei Leistung an Zahlungs statt (Art. 26 Abs. 4 MWSTV; vgl. auch Urteil des BVGer A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.2 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 3. Juni 2005, VPB 69.127 E. 2c/aa; Baumgartner, mwst.com, a.a.O., N. 25 zu Art. 33 Abs. 1 und 2). Dabei gilt der Wert jedes Gegenstandes oder jeder Dienstleistung als Entgelt für den anderen Gegenstand oder die andere Dienstleistung bzw. bei der Leistung an Zahlungs Statt gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (Art. 26 Abs. 4 MWSTV).

4.1.2 Art. 28 der Statuten der Beschwerdeführerin (act. 10, Beilage 1) sieht Baukostenbeiträge der angeschlossenen Schiessvereine vor, die aus Geld- oder Naturalleistungen bestehen können und die nach

Art. 29 der Statuten durch besondere Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und den angeschlossenen Schiessvereinen festzulegen sind. In den entsprechenden Verträgen (act. 10, Beilagen 3 ff.) verpflichtet sich der jeweilige Schiessverein zur Leistung eines bestimmten Betrags als Baukostenbeitrag. Dieser kann entweder durch eine entsprechende Geldzahlung oder durch Frondienstleistungen (Arbeiten betreffend Bau der Schiessanlage, Ziff. 2, 3 der Verträge) erbracht werden (Ziff. 1 Verträge). Unter dem Titel "Anrechnung von Frondienstleistungen" wird festgelegt, zu welchem Preis die Leistungen anzurechnen sind (Ziff. 4). Ist der Anrechnungswert tiefer als der geschuldete Baukostenbeitrag, hat der Schiessverein die Differenz in Geld nachzuzahlen. Falls er höher ist, erfolgt die Mehrleistung zugunsten der Beschwerdeführerin, ohne Anspruch des Schiessvereins auf Entschädigung für die erbrachte Mehrleistung (Ziff. 5). In zwei Verträgen (act. 10, Beilagen 7 und 8) wird in Ziff. 1, abweichend von den anderen Verträgen, keine Verpflichtung zur Zahlung eines Baukostenbeitrags statuiert, sondern die beiden Vereine verpflichten sich direkt zu bestimmten Bauleistungen. Ansonsten lauten diese beiden Verträge gleich wie die anderen.

Die angeschlossenen Schiessvereine hatten gemäss den Statuten und den Vereinbarungen folglich die Wahl, ob sie die geschuldeten Baukostenbeiträge durch Geldzahlung oder durch an den vereinbarten Beitrag anzurechnende Fronarbeit begleichen wollen. Wie sich aus einer Aufstellung über die Frondienstleistungen (Beilage zum Kontrollbericht, act. 4) ersehen lässt, machten sämtliche Schiessvereine von der zweiten Möglichkeit Gebrauch. Alle leisteten überdies Fronleistungen in einem Anrechnungswert, der den jeweiligen in Art. 1 der Verträge vereinbarten Baukostenbeitrag überstieg. Mit der Erbringung der Fronarbeiten haben sie folglich ihre Verpflichtung zur Leistung der vorgesehenen Baukostenbeiträge vollständig erfüllt. Dies gilt ohne Weiteres auch in Bezug auf die beiden Vereine, die sich direkt zur Leistung von Bauarbeiten verpflichtet haben. Folglich käme der Wert der erbrachten Frondienstleistungen, welche die Baukostenbeiträge in Form von Geldzahlungen ersetzten, grundsätzlich als mehrwertsteuerliches Entgelt in Betracht (E. 4.1.1). Welche der oben (E. 4.1.1) genannten Fallgestaltungen – Tausch bzw. tauschähnlicher Umsatz oder Leistung an Zahlungs Statt – gegeben wäre, ist unerheblich.

4.2 Es ist damit als nächstes zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin den Schiessvereinen eine mit den Fronarbeiten bzw. den Baukosten-

beiträgen im Austausch stehende Gegenleistung erbracht hat. Dann wäre ein steuerbarer Umsatz zu bejahen und der in Form von Frondienstleistungen erbrachte Baukostenbeitrag wäre als steuerbares Entgelt zu qualifizieren.

4.2.1 Zweck der Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 3 der Statuten (vgl. auch Art. 12) der Bau und der Betrieb einer zentralen Schiessanlage mit allen Nebeneinrichtungen. Die zur Erreichung des Zwecks der X. nötigen Mittel werden gemäss Art. 28 der Statuten beschafft durch Baukostenbeiträge der angeschlossenen Schiessvereine, durch Beiträge der angeschlossenen Schiessvereine an den Unterhalt, durch Gebühren für die Benützung der Schiessanlage, durch Beiträge der öffentlichen Hand, durch Einnahmen aus dem Restaurant, durch Gönnerbeiträge und Spenden und schliesslich durch Mitgliederbeiträge.

4.2.2 Ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch bedingte eine unmittelbare wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Baukostenbeitrag und einer konkreten Leistung der Beschwerdeführerin (E. 2.2). Bei Leistungen zwischen Vereinen und ihren Mitgliedern gelten die allgemeinen Grundsätze. Ein Leistungsaustausch wird insbesondere angenommen, wenn die Vereinigung neben ihren Grundaufgaben gegenüber einzelnen Mitgliedern individuelle Leistungen erbringt und dafür eine besondere Vergütung erhält (E. 2.4.1, 2.4.2).

Die Baukostenbeiträge stehen schon ihrem Namen nach offensichtlich im Zusammenhang mit dem Bau der Anlage. Weder die Statuten noch die Verträge mit den einzelnen Vereinen statuieren jedoch eine Verpflichtung der Beschwerdeführerin, den Schiessvereinen im Austausch mit den Baukostenbeiträgen konkrete Leistungen zu erbringen. Aus den Akten lassen sich keinerlei individuelle Gegenleistungen für diese Beiträge ersehen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sie generell im Rahmen des Zwecks der Erstellung einer Schiessanlage und zu dessen Förderung geleistet wurden. Es handelt sich beim Bau der Anlage um die Erfüllung einer statutarischen Aufgabe der Beschwerdeführerin; von den entsprechenden Leistungen profitieren alle angeschlossenen Vereine gleichermassen und es wurden diesbezüglich keine Sonderleistungen an einzelne Mitglieder erbracht.

Keine Gegenleistung für die Baukostenbeiträge ist im Übrigen das Recht der Mitglieder zur Benützung der Schiessanlage zu günstigeren Bedingungen. Dieses Recht resultiert nicht aus den Baukostenbeiträ-

gen, welche den Bau der Anlage finanzierten. Wenn schon berechtigten die zur Finanzierung des späteren Betriebs und Unterhalts der Anlage vorgesehenen Unterhaltsbeiträge und Benützungsgebühren zur Benützung zu günstigeren Konditionen (vgl. Art. 28, 30 Statuten; Art. 60 ff. Schiesstand- und Gebührenreglement, Beilage in act. 4). Zudem ist anzumerken, dass die in den Statuten vorgesehenen "Mitgliederbeiträge" (Art. 28, 32) nicht von den angeschlossenen Schiessvereinen selbst, sondern nur von den einzelnen Mitglieder der Schiessvereine im Sinn von Art. 4 f. Statuten geschuldet sind. Die beiden Beiträge werden durch je verschiedene Kategorien von Mitgliedern geleistet. Aus der Bezeichnung und der allfälligen Qualifikation der einen Beiträge ("Mitgliederbeiträge") kann folglich entgegen der Ansicht der ESTV (vgl. Vernehmlassung S. 7) nichts betreffend die Qualifikation der Baukostenbeiträge abgeleitet werden.

Zusammenfassend werden die Baukostenbeiträge entrichtet, damit die Beschwerdeführerin die Schiessanlage bauen und damit ihren Zweck erfüllen und ihren statutarische Aufgaben nachkommen kann. Die Beschwerdeführerin hat dafür keine konkreten Gegenleistungen an die Mitglieder erbracht. Die Baukostenbeiträge der Schiessvereine (abgegolten durch Fronarbeiten, E. 4.1.2) bilden nicht Bestandteil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs. Folglich beruhen sie im Prinzip auf einem nicht unter den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Vorgang (E. 2.2, 2.4.1).

4.3 Steht einem Beitrag von Mitgliedern wie vorliegend keine konkrete Gegenleistung des Vereins gegenüber, wird von "echten" Mitgliederbeiträgen gesprochen (E. 2.4.1, 2.4.2). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist auch bei Vorliegen solcher echter Mitgliederbeiträge (also obwohl eigentlich ein dem Geltungsbereich der Steuer entzogener Sachverhalt vorliegt) noch zu prüfen, ob die Bedingungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt sind und ein ausgenommener Umsatz vorliegt (vgl. Urteil 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1, 5.3).

Vorliegend sind die Baukostenbeiträge in den Statuten zwar dem Grundsatz nach enthalten. Weder deren konkrete Höhe noch die Berechnungsgrundlagen für deren Eruierung wurden aber in den Statuten (vgl. Art. 28 f.) fixiert. Die Berechnungsweise ist auch sonst aus keinerlei aktenkundigem Dokument ersichtlich. Gemäss den Statuten (Art. 29) waren die Baukostenbeiträge durch Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und den angeschlossenen Schiessvereinen

festzulegen, was gemäss Präambel dieser Verträge (vgl. Beschwerdebeilagen 3 ff.) namentlich auch für die Höhe der Beiträge gilt. In Ziff. 1 dieser Verträge wurden die Baukostenbeiträge schliesslich effektiv betragsmässig beziffert.

Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann nach der Rechtsprechung nur zum Tragen kommen, wenn die Beiträge nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab erhoben werden (E. 2.4.3). Aufgrund des zitierten Urteils des Bundesgerichts vom 9. November 2007 (vorn E. 2.4.3) ist zudem die Festlegung der Höhe oder der Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der Beiträge nicht zwingend in den Statuten selbst erforderlich, wenn die Beiträge aufgrund der übrigen Umstände im Vornherein objektiv messbar sind, so, wenn deren Höhe schon vor der Gründung verbindlich fixiert war und nicht mehr abgeändert werden konnte.

Vorliegend kann bereits die Anforderung, dass die Beiträge nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab erhoben werden, nicht bejaht werden: Es wurde nicht dargelegt, dass die Kriterien für die Festlegung der Baukostenbeiträge verbindlich und für alle nach dem gleichen Massstab fixiert wurden. Angesichts der Aktenlage ist vielmehr davon auszugehen, dass die genauen Beträge in den Verträgen mit den Schiessvereinen individuell vereinbart wurden, womit die Anwendung von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ausser Betracht fällt. Selbst wenn – was nicht erstellt ist – die Höhe der Baukostenbeiträge bei Abschluss der einzelnen Vereinbarungen aufgrund von objektiven Kriterien bestimmt worden wäre, bliebe die Voraussetzung, dass die Beiträge "im Vornherein" objektiv messbar waren, unerfüllt, datieren doch die Verträge aus dem Jahr 1996, während die Beschwerdeführerin im Jahr 1995 (Statuten vom 3. Mai 1995) gegründet wurde. Die Voraussetzung, dass die Beiträge bzw. deren Höhe oder Berechnungsweise bereits zu Beginn (also bei bzw. vor Gründung des Vereins) bekannt und fixiert waren, kann nicht als erfüllt betrachtet werden. Die Baukostenbeiträge fallen folglich mangels statutarischer Festlegung nicht unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV.

4.4 Zusammenfassend besteht vorliegend angesichts der obigen Feststellung (E. 4.2), dass die Baukostenbeiträge bzw. die Fronarbeiten ausserhalb eines mehrwertsteuerlichen Austauschverhältnisses standen (sog. echte Mitgliederbeiträge), kein steuerbarer Umsatz. Im Zusammenhang mit den Leistungen der Mitglieder fehlt es an einem dem

Geltungsbereich der Steuer unterliegenden Vorgang (oben E. 2.2, 2.4.1 mit zitierten Urteilen der SRK und des BVGer; vgl. ferner Urteile des BVGer A-838/2007 vom 9. November 2007 E. 3.2; A-1979/2007 vom 2. November 2007 E. 3.4, ferner E. 2.6.1 mit Hinweisen). Insgesamt lassen sich die Frondienstleistungen weder der Eigenverbrauchssteuer unterstellen (E. 3) noch stellen sie steuerbares Entgelt für Leistungen der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 4 Bst. a oder b MWSTV dar (E. 4).

5.
Die Beschwerde ist vollumfänglich gutzuheissen. Aufgehoben wird Ziff. 4 des Einspracheentscheids soweit darin die Eigenverbrauchssteuer auf den Frondienstleistungen zu Unrecht enthalten ist. Im gleichen Umfang ist auch Ziff. 5 des Einspracheentscheids aufzuheben (die Beschwerdeführerin hat im Übrigen die in Ziff. 5 enthaltene Verrechnung der Steuerforderung mit Vorsteuerüberschüssen nicht bestritten).

Die ESTV beantragt, es sei festzustellen, dass Ziff. 4 des Dispositivs des Einspracheentscheids im Umfang von Fr. 149'862.-- zuzüglich Verzugszins bzw. Ziff. 5 des Dispositivs im Umfang von Fr. 39'568.-- zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen sind (Antrag 2). Sie geht somit davon aus, dass die Höhe der Steuerforderung wegen Eigenverbrauchs Fr. 16'943.-- beträgt (nämlich Fr. 6.5% von Fr. 277'607.--). Ob dies zutrifft bzw. den eigenen Berechnungen der ESTV in der GS entspricht, ist aber fraglich. Die Eigenverbrauchssteuer ist bei gemischter Verwendung nur insoweit zu erheben, als der Bau für unecht befreite Zwecke verwendet wird (oben E. 2.1.4). Aus diesem Grund hat die ESTV soweit ersichtlich vom Steuerbetrag von 6,5% auf den Fronarbeiten von Fr. 277'607.--, d.h. Fr. 16'943.--, auch nur einen bestimmten Prozentsatz aufgerechnet (siehe hierzu vorn E. 3.1.1; Beilage I der GS). Angesichts dieser Unklarheit sowie der nicht genügend nachvollziehbaren Berechnungen in der GS (Beilage I; vgl. auch Erläuterungen im Einspracheentscheid, S. 14 ff.) ist die Sache zur Eruierung des zu Unrecht geforderten Steuerbetrags und der noch verbleibenden Steuerschuld an die ESTV zurückzuweisen. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass im Entscheid die Steuerforderung auf Fr. 171'807.-- (wovon zu bezahlen Fr. 61'513.--) beziffert wurde, während sie im – den Entscheid vollumfänglich bestätigenden – Einspracheentscheid neben der Rechtskraft im Umfang von Fr. 5'810.-- auf Fr. 166'805.-- (wovon Fr. 56'511.-- zu bezahlen) beziffert wurde, womit sich auch hier eine

Diskrepanz ergibt, die nicht geklärt ist. Die Sache wird an die ESTV zurückgewiesen zur Neuberechnung der geschuldeten Steuer unter Ausklammerung der Eigenverbrauchssteuer auf den Frondienstleistungen sowie unter Berücksichtigung allfälliger Konsequenzen betreffend die Vorsteuern.

6.

6.1 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss (Fr. 2'000.--) ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.

6.2 Die obsiegende Partei hat Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE).

6.2.1 Der Rechtsanwalt, durch den sich die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren vertreten lässt, ist Aktuar des Vereins (vgl. etwa Beilagen 3 und 4 der Eingabe an die SRK vom 4. März 2005) und er gehört dem Vorstand der Beschwerdeführerin an (vgl. Art. 19 der Statuten). Ihm kommt damit Organfunktion zu, wie etwa einem Mitglied des Verwaltungsrats bei einer Aktiengesellschaft. Es muss somit geprüft werden, ob die Beschwerdeführerin dennoch Anspruch auf eine Prozessentschädigung hat.

6.2.2 Vorweg ist festzuhalten, dass die Parteientschädigung im vorliegenden Fall nicht gestützt auf Art. 9 Abs. 2 VGKE verweigert werden kann, wonach keine Entschädigung geschuldet wird, wenn der Vertreter in einem Arbeitsverhältnis zur Partei steht (vgl. dazu Urteil des BVGer B-1211/2007 vom 21. November 2007 E. 8.1 mit Hinweisen; vgl. aber Urteil des BVGer A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 4.2: Verweigerung der Parteientschädigung an einen Verwaltungsrat und gleichzeitig Geschäftsführer unter Anwendung von Art. 9 Abs. 2 VGKE). Dass der Vertreter zum Verein in einer dem Arbeitnehmer ähnlichen Beziehung stand, lässt sich aus den Akten nicht ersehen. Dies würde auch der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen, ist doch

die Mitarbeit in Vorständen von Schützenvereinen in aller Regel ehrenamtlich.

6.2.3 Im Allgemeinen geht die Rechtsprechung dahin, dass keine Entschädigung für die Anwaltskosten auszurichten ist, wenn eine Partei sich durch ein Organ vertreten lässt (Urteil des Bundesgerichts 1C_198/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 6; 5C.177/2005 vom 25. Februar 2006 E. 8; Entscheide der SRK vom 9. November 2004 [SRK 2003-169] E. 8; vom 14. Juli 2004 [SRK 2004-103]; Entscheid der Eidgenössischen Rekurskommission für das öffentliche Beschaffungswesen [BRK] vom 17. Dezember 2004, VPB 69.55 E. 3b). Diese Rechtsprechung bezieht sich jedoch primär auf Organtätigkeit in kommerziellen Bereich und kann nicht unbesehen auf ehrenamtliche Tätigkeit übernommen werden.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil B-1211/2007 vom 21. November 2007 E. 8.2 bei der Prüfung der Frage, ob einem Rechtsanwalt, der Verwaltungsrat der beschwerdeführenden Gesellschaft ist, eine Parteientschädigung zugesprochen werden kann, festgehalten, dass im Hinblick auf seine Tätigkeit das (berufsspezifische) anwaltliche vom geschäftlichen Handeln zu unterscheiden sei. Stehe bei der Prozessführung für die Gesellschaft die anwaltliche Tätigkeit des Prozessvertreters im Vordergrund und nicht seine Funktion als Verwaltungsrat, und könne davon ausgegangen werden, dass er die Interessen der Beschwerdeführerin ebenso wahrnahm, wie ein dritter Anwalt, könne eine Parteientschädigung zugesprochen werden (unter Hinweis namentlich auf BGE 115 Ib 197 E. 3d/bb). Diese Unterscheidung muss umso mehr für das Verhältnis von anwaltlicher zu ehrenamtlicher Arbeit gelten. Zu den Aufgaben eines Vereinsaktuars, der dieses Amt soweit ersichtlich ehrenamtlich wahrnimmt, kann nicht auch die Führung eines Mehrwertsteuerprozesses gehören. Hätte der Verein nicht zufällig einen Anwalt als Aktuar gehabt, hätte er eine solche Fachperson beiziehen müssen.

6.2.4 Zwar hat nach der bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Rechtsanwalt, der in eigener Sache prozessiert, nur ausnahmsweise Anspruch auf eine Parteientschädigung. Dazu müsse folgende Voraussetzungen kumulativ gegeben sein: 1) dass es sich um eine komplizierte Sache mit hohem Streitwert handelt; 2) dass die Interessenwahrung einen hohen Arbeitsaufwand notwendig macht, der den Rahmen dessen überschreitet, was der einzelne üblicher- und zumutbarerweise

nebenbei zur Besorgung der persönlichen Angelegenheiten auf sich zu nehmen hat, und 3) dass zwischen dem betriebenen Aufwand und dem Ergebnis der Interessenwahrung ein vernünftiges Verhältnis besteht (BGE 129 V 113 E. 4.1; 110 V 132 E. 4d; VPB 60.3 E. 2). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist zu bejahen: Dass der vorliegende Fall komplex ist, kann nicht angezweifelt werden. Der Streitwert von Fr. 16'934.-- kann bei einem nicht kommerziell tätigen Verein, der von Mitgliederbeiträgen abhängt, als hoch angesehen werden. Auch der geltend gemachte Arbeitsaufwand von fünf Stunden, der – abstrakt gesehen – nicht ausserordentlich hoch ist, ist ins Verhältnis dazu zu setzen, dass die Arbeit im Vorstand des Vereins ehrenamtlich geleistet wird und ein Aktuar für einen Verein üblicherweise nicht mehrwertsteuerliche Prozesse zu führen hat. Aufwand und Resultat stehen in einem vernünftigen Ergebnis, hat doch der Einsatz des Anwalts dazu geführt, dass die Beschwerde gutgeheissen wird.

6.2.5 Demnach ist der Beschwerdeführerin, entsprechend der eingereichten Kostennote – eine Parteientschädigung von (MWST und Auslagen inklusive) Fr. 1'523.60 zuzusprechen; der in der Kostennote ebenfalls geltend gemachte Kostenvorschuss wird bereits gemäss vorstehender E. 6.1 zurückerstattet, weshalb dessen Geltendmachung von vornherein entfällt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Sache wird zur Berechnung der Steuerfolgen im Sinn der Erwägungen (E. 5) an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'523.60 auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin: Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: